

Audience publique du 11 novembre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29620 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2011 par Monsieur ..., demeurant à L- ..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 septembre 2011 rejetant comme non fondée sa réclamation du 5 mars 2009, dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques émis le 25 février 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 mars 2012 ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 juin 2013 ;

Vu l'avis du tribunal du 8 juillet 2013 ayant prononcé la rupture du délibéré ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 août 2013 par Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 septembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives supplémentaires à l'audience publique du 14 octobre 2013.

Le 25 février 2009, le bureau d'imposition Luxembourg 5, section des personnes physiques, émit à l'attention de Monsieur ... pour l'exercice fiscal 2005 un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le 5 mars 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », rejeta cette réclamation par décision du 19 septembre 2011, motivée comme suit :

« Vu la requête introduite le 5 mars 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, émis le 25 février 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délais de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé à titre d'un salaire pourtant impayé, mais seulement comptabilisé par la société à responsabilité limitée unipersonnelle « ... » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le bureau d'imposition a dû, à juste titre, juger équivalente à une mise à disposition le fait de la comptabilisation à charge du compte Profits et Pertes auprès de la société avec en contrepartie l'inscription à montant égal du salaire au compte courant associé, vu spécialement le fait que le réclamant était l'associé unique, avec pouvoir d'engager la société par sa seule signature, donc libre de disposer actuellement ou ultérieurement de ses deniers ;

Considérant que le cas échéant, une créance salariale de l'associé unique, née et disponible dès 2005, continuera de subsister tant que la firme ne sera pas liquidée, ce qui actuellement n'a pas eu lieu, sans pour autant que la créance perde le caractère de sa disponibilité directe en l'année litigieuse, même en cas de la possible mise en faillite, seulement invoquée par la requête, car non prononcée ;

Considérant, tout comme le titulaire d'un compte auprès d'une banque ne se trouve en théorie point forcé d'y prélever quoi que ce soit des avoirs mis à sa disposition à titre de salaire, l'associé unique est d'autant plus libre au moment voulu de prélever ou non les émoluments

comptabilisés par sa propre firme en son propre compte courant pourtant dès lors et du fait de la comptabilisation à sa pleine disponibilité par les bilans et comptes arrêtés ;

Considérant qu'il reste à l'état de pure allégation qu'une faillite ait pu être évitée par ce seul salaire non prélevé, une insolvabilité résultant généralement d'autres impayés ;

Considérant également qu'une renonciation à la créance envers la firme, d'ailleurs nullement déclarée jusqu'à ce jour, devra s'analyser comme décision d'apport en capitalisation de la firme, apport nécessitant au préalable la mise à disposition des montants à apporter, que partant la mise à disposition dès l'origine se retrouve confirmée ;

Considérant encore que la fiche de retenue d'impôt de l'associé, renseignant le salaire brut a été retournée dûment remplie à l'administration des contributions, sans autre mention ou indice ;

Considérant que pour le surplus l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2011, Monsieur ... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 19 septembre 2011.

Quant à la recevabilité :

Avant tout progrès en cause, force est de constater que le demandeur n'a pas clairement indiqué la nature de son recours. A cet égard, il y a lieu de rappeler d'une part, que l'indication, dans la requête introductive d'instance, qu'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est pas exigée à peine de nullité par la loi¹, et, d'autre part, lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, qu'il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi².

Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation

¹ Trib. adm. 21 janvier 2004, n°16585 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n°7 et les autres références y citées.

² Trib. adm. 5 mai 2010, n°26177 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n°7 et les autres références y citées.

introduite contre un bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision directoriale prérelatée du 19 septembre 2011.

Le délégué du gouvernement conclut quant à lui *in limine litis* à l'irrecevabilité du recours pour défaut de motivation, en exposant que le demandeur se limiterait à faire de simples affirmations dans sa requête introductive sans pour autant formuler des moyens en droit à la base de son recours.

En ce qui concerne ledit moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie publique, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après « la loi du 21 juin 1999 », une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

A titre superfétatoire, il y a lieu de souligner que si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'irrecevabilité de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or, en l'espèce, si le demandeur produit certes un seul moyen à l'appui de son recours, moyen de surcroît esquissé de manière sommaire, à savoir que le bureau d'imposition aurait en vue de la fixation de l'impôt sur les personnes physiques de l'année 2005, pris en compte une créance salariale qu'il aurait détenue envers la société à responsabilité limitée unipersonnelle ... à r.l., ci-après « la société ... », dont il était l'associé unique et ce malgré le fait que faute de liquidités de ladite société, il n'aurait jamais touché le salaire en question, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'un moyen intelligible, de sorte que la partie étatique - abstraction faite de la question du bien-fondé d'un tel moyen - ne saurait être considérée comme se trouvant dans l'ignorance du moyen formulé à l'appui du recours et des conclusions du demandeur, et ce d'autant plus qu'elle a pris position par rapport à ce moyen, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond

A l'appui de son recours et quant au fond, Monsieur ..., comme indiqué ci-dessus, affirme que ce serait à tort que le bureau d'imposition aurait pris en compte une créance salariale qu'il aurait détenue envers la société à responsabilité limitée unipersonnelle ... en vue de la fixation de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005. Ainsi, le demandeur soutient que si cette créance aurait certes été déclarée à l'administration des contributions directes et se retrouverait pas ailleurs dans le compte Profits et Pertes de la société ... et aurait été inscrite au compte courant associé, il n'aurait cependant jamais touché le salaire en question, faute de liquidités de la société Il

explique encore que la société ...aurait cessé ses activités en 2006 faute de liquidités et aurait fait l'objet d'une liquidation judiciaire en 2011.

Le délégué du gouvernement de son côté conclut au rejet du recours en affirmant que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition a considéré comme équivalente à une mise à disposition le fait de la comptabilisation à charge du compte Profits et Pertes auprès de la société ... avec en contrepartie l'inscription à montant égal du salaire au compte courant associé et ce d'autant plus que Monsieur ... aurait été l'associé unique et le gérant de la société

Il est constant en cause que Monsieur ... était l'associé unique et le gérant de la société à responsabilité limitée ...et touchait en tant que tel un revenu de la part de la société en question. Il résulte par ailleurs des pièces versées en cause et plus particulièrement de l'extrait du registre du commerce et des sociétés que Monsieur ... avait également le pouvoir d'engager ladite société par sa seule signature. Il est encore constant en cause que la société ...a cessé ses activités au cours de l'année 2006 et que par jugement du 17 novembre 2011, la sixième chambre du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière commerciale a ordonné la liquidation de ladite société.

Avant tout progrès en cause, et en ce qui concerne la nature des revenus touchés par Monsieur ... en sa qualité d'associé unique et gérant de la société ..., il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 104 de la loi de l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR »: « *(1) Sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèce qu'en nature, mis à la disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnées aux numéros 4 à 8 de l'article 10. (...)* ».

L'article 10 point 4 LIR, auquel renvoie l'article 104 LIR, énumère comme catégorie de revenus nets le revenu net « *provenant d'une occupation salariée* ». L'article 95 LIR de son côté définit comme revenu d'une occupation salariée: « *les rémunérations touchées par les administrateurs et autres personnes exerçant des fonctions analogues auprès de sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres collectivités au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités, dans la mesure où ces rémunérations sont accordées en raison de la gestion journalière des sociétés ou collectivités* ».

Il ressort de la lecture conjointe de ces articles que les rémunérations concédées aux associés d'une société à responsabilité limitée, tel que c'est le cas en l'espèce, sont à considérer comme revenus d'une occupation salariée.

En l'espèce, le demandeur, tout en ne contestant pas avoir touché un tel revenu au cours de l'année 2004, prétend ne jamais avoir touché de rémunération de la part de la société ...au cours de l'année 2005, le demandeur faisant valoir à cet égard qu'il n'aurait pas pu se verser ladite rémunération faute de liquidités de la société Il y a cependant lieu de rappeler qu'il appartient à l'administré, respectivement au contribuable, d'étayer ses affirmations de manière suffisante, étant tout particulièrement souligné qu'en matière fiscale, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». Le contribuable ne saurait dès lors, comme en l'espèce, se contenter de vagues affirmations, mais il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve des faits susceptibles de réduire la cote d'impôt.

Or, force est au contraire de constater qu'il résulte des pièces versées en cause et plus particulièrement des documents comptables de la société ...relatifs à l'année 2005, qu'une somme de ...,- euros a été comptabilisée à charge au compte Profits et Pertes de ladite société et a, en contrepartie, été inscrite au compte courant associé de Monsieur De même, il résulte des pièces versées en cause et plus particulièrement de la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 de Monsieur ..., que ce dernier a lui-même déclaré un revenu net de ...,- euros pour l'année en question, Monsieur ... ayant expliqué dans un courrier adressé à l'administration des Contributions directes que le montant en question serait composé d'une part, de la somme de ...,- euros inscrite au passif de la société ...et, d'autre part, de la somme de ...,- euros qu'il aurait perçue suite à une occupation salariée. A cet égard il y a encore lieu de relever que Monsieur ... avait le pouvoir d'engager la société et partant de se verser les rémunérations en question par sa seule signature.

Il résulte encore des pièces versées en cause et plus particulièrement d'un jugement de la sixième chambre du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, siégeant en matière commerciale du 17 novembre 2011 que le tribunal a ordonné la liquidation de la société ..., ledit jugement ayant en outre ordonné aux créanciers de faire une déclaration de créance au greffe du tribunal de commerce pour le 8 décembre 2011 au plus tard. Ainsi, et si le demandeur devait estimer être créancier de la société ...à la date de sa liquidation, il lui aurait appartenu de déposer une déclaration de créance en ce sens. Or, dans son mémoire complémentaire déposé suite à l'avis du tribunal du 8 juillet 2013 ayant prononcé la rupture du délibéré et ayant invité le demandeur à verser notamment la déclaration de créance éventuellement déposée au greffe du tribunal de commerce, le demandeur admet lui-même ne pas avoir déposé de telle déclaration de créance. Il résulte en effet du relevé du passif déclaré dans le cadre de la liquidation judiciaire que la seule déclaration de créance ayant été déposée était celle de l'administration des Contributions directes, créance s'élevant à un montant de ...,- euros. Si le demandeur essaie certes d'expliquer son inaction par le fait que le liquidateur ne l'aurait pas contacté, force est cependant de retenir, de concert avec la partie étatique, que le jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 17 novembre 2011 ordonnant la liquidation de la société ...a invité les créanciers à déposer leurs déclaration de créance et que ledit jugement a par ailleurs été publié par extrait au Mémorial ainsi que dans deux quotidiens luxembourgeois, de sorte que Monsieur ... est malvenu de prétendre avoir ignoré la procédure à suivre pour faire valoir sa créance.

Ainsi, et eu égard au fait que le demandeur n'a pas satisfait à la charge de la preuve pesant sur lui, d'une part, et qu'il n'existe au vu des éléments communiqués au tribunal administratif pas de créance salariale en sa faveur d'autre part, c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation de Monsieur ... visant à voir exclure la somme de ...,- euros touchée à titre d'occupation salariale de la part de la société ...dans le cadre de la fixation de la cote d'impôt.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par le demandeur non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;
le déclare cependant non fondé et en déboute ;
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 novembre 2013 par :

Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,
Daniel Weber, attaché de justice ;

en présence du greffier en chef Arny Schmit

s. Schmit

s. Kuborn